



HAR-Group -konsernin tilinpäätöksen haasteet

Leena Heininen

Opinnäytetyö
Marraskuu 2013
Liiketalouden koulutus-
ohjelma
Liiketoimintaosaaminen

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Liiketoimintaosaaminen

LEENA HEININEN:

HAR-Group -konsernin tilinpäätöksen haasteet

Opinnäytetyö 48 sivua, joista liitteitä 18 sivua
Marraskuu 2013

Opinnäytetyön aiheena oli HAR-Group Oy:n konsernitilinpäätös yrityksen ensimmäiseltä koko vuoden kestävältä tilikaudelta 1.1.2012 - 31.12.2012. Opinnäytetyön tavoitteena oli opettaa konsernitilinpäätöksen tekijää varautumaan tulevaan tilinpäätökseen tilikauden aikana. Sen ajatuksena oli myös ohjata tilinpäätöksen tekijää tekemään tilinpäätösvientejä ymmärtäen eikä vain toistaen edellisten tilinpäätösten tilivientejä.

Opinnäytetyö toteutettiin vetoketjumenetelmää käyttäen. Siinä ei ollut tarkoitus käydä läpi koko tilinpäätösprosessia konserniyhdistelmiseen vaan tilinpäätösprosessin aikana nostettiin esille tekijästä itsestään haastavalta tuntuvia tilanteita, joihin etsittiin ratkaisun tueksi teoriapohjaa.

Teoreettisena viitekehyksenä käytettiin kirjanpitolakia, -asetusta, kirjanpitolautakunnan antamaa ohjeistusta ja osakeyhtiölakia sekä osakeyhtiön ja asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön tilinpäätösmalleja. Myös konsernitilinpäätöksen ohjeistuksesta haettiin tukea.

Opinnäytetyössä haastavaksi asiaksi muodostui teoriassa selvän tuntuinen, mutta käytännössä hankalan oloinen raja osakkuusyrityksen ja tytäryhtiön välillä. Oman haasteensa toi taloushallinnon tietojärjestelmien muuttuminen aiemmalta tilikaudelta ja tilikarttojen erilaisuus aiempaan lyhyeen tilikauteen verrattuna. Tilikauden aikana emoyhtiö rakensi uuden liiketilan ja näiden rakentamismenojen käsittely kirjanpidossa tuli esiin opinnäytetyössä. HAR-Group Oy on osakeyhtiö, joka harjoittaa liiketilavuokrausta ja rakennustoimintaa. Näin sille muodostui tuloa kahdenlaisesta verotulolähteestä, henkilökohtaisen toiminnan tulolähteestä ja elinkeinotoiminnan tulolähteestä. Tämä verokäsittely nousi myös esiin opinnäytetyössä.

Tilikauden 1.1.2012 - 31.12.2012 aikana opinnäytetyön tekijä varautui jo tulevaan tilinpäätökseen täsmäämällä taseen ja tuloslaskelman tilejä pitkin tilikautta, koska tilikauden aikana tehdyt tarkastamiset helpottavat ja ovat osa tulevaa varsinaista tilinpäätöstä. Vetoketjumenettely tällaisen lopputyön toteutustapana oli onnistunut. Se opetti käytännönläheisesti hakemaan ongelmatilanteisiin apua teoriapohjasta.

Asiasanat: konsernitilinpäätös, osakkuusyritys, tytäryhtiö, verotulolähde, kirjanpito

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree Programme in Business
Bachelor of Business Administration

LEENA HEININEN:

The Challenges of the Consolidated Financial Statements of HAR-Group Ltd

Bachelor's Thesis 48 pages, appendices 18 pages
November 2013

The subject of the thesis was the consolidated financial statements of HAR-Group Ltd. for the whole the company's first whole accounting period from January 1st to December 31st, 2012. The goal of the thesis was to teach the bookkeeper to do consolidated transactions actually understanding them instead of just copying the previous ones.

The thesis was carried out by combining practice and theory. It was not the intention to go through the whole process of preparing the consolidated financial statements, but situations found challenging by the bookkeeper were raised during the process and the problems were solved by looking for theory-based information to support the solution.

The Bookkeeping Act, instructions given by the bookkeeping commission, legislation on limited companies and the accounting models were used to create the theoretical frame of reference. Support was also available from the official guidelines for preparing consolidated financial statements.

One challenging issue was to figure out the difference between an associated company and a company subsidiary; there is a clear difference in theory, but in practice the matter is less clear-cut. Different accounting schemes and software made it even harder. During the accounting period the parent company had built new business premises, and handling those costs in accounting was also a part of the thesis. HAR-Group Ltd. is a limited company, which rents out business premises and offers construction services. Therefore the company gets income from two separate sources. The taxation of those two different sources needs to be handled in a different manner, which was another issue included in the thesis.

During the accounting period January 1st, 2012 to December 31st, 2012, the next closing of the accounts was already being prepared for. The balance sheet and income statement accounts were being balanced throughout the accounting period, since everything that had been checked during the period made the final closing of the accounts easier. Combining practice and theory was a successful way of carrying out the thesis. It taught in a practical way how theory-based instructions can provide solutions in challenging situations.

Key words: consolidated financial statements, associated company, subsidiary, income from separate sources, book-keeping

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
2	HAR-GROUP -KONSERNI	8
2.1	Hämeen Kattokeskus Oy, historia	8
2.2	HAR-Group Oy.....	8
2.3	Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti.....	9
2.4	Kiinteistö Oy Ideastart	9
3	TEKNISET MUUTOKSET KIRJANPIDOSSA	10
3.1	Vanhat tietojärjestelmät	10
3.2	Passeli2012	10
3.2.1	Myynti- ja ostoreskontrat	10
3.2.2	Palkanlaskenta.....	11
3.2.3	Muutokset käytännössä	12
4	KONSERNIN YRITYSTEN ERILLISTILINPÄÄTÖKSET	14
4.1	Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti.....	14
4.2	Kiinteistö Oy Ideastart	15
4.3	HAR-Group Oy.....	16
4.3.1	Rakennusajan palkat.....	16
4.3.2	Rakennusajan ennakkomaksut	17
4.3.3	Kiinteistö Oy Ideastartin ja Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin rahastointipäätökset	18
4.3.4	Verojaksotus.....	19
5	KONSERNIYHDISTELY	20
5.1	Konsernin sisäisten erien eliminointi.....	20
5.1.1	Emoyhtiön ja tytäryhtiön eliminoinnit	20
5.1.2	Osakkuusyrityksen tietojen yhdistäminen konsernin tietoihin	22
6	TASEKIRJAT	24
6.1	Konsernitilinpäätöksen laatiminen.....	24
6.1.1	Tasekirjan sisältö.....	24
6.1.2	Konsernitase	25
6.1.3	Konsernituloslaskelma	25
6.1.4	Konsernin liitetiedot.....	26
7	POHDINTA.....	27
7.1	Osakkuusyritys vai tytäryhtiö?	27
7.2	Tehdäänkö konsernitilinpäätöstä lainkaan?	28
7.3	Tietojärjestelmämuutokset.....	28
7.4	Kopioinnista itsenäiseen ajatteluun.....	29

LÄHTEET.....	30
LIITTEET.....	32
Liite nro 1: HAR-Group Oy, tuloslaskelman jako eri verotulolähteille.....	32
Liite nro 2: HAR-Group Oy, konserniyhdistely 1.1.-31.12.2012.....	39

ERITYISSANASTO JA TERMIT

Konserni	Taloudellinen kokonaisuus, joka muodostuu kahdesta tai useammasta yrityksestä. Emoyrityksellä on oltava määräysvalta yksin tai yhdessä samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa yhteen tai useampaan tytäryritykseen. ¹
Määräysvalta	Kirjanpitovelvollisella on määräysvalta toiseen kirjanpitovelvolliseen, jos se omistaa yli puolet kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai sillä on oikeus nimittää tai erottaa yli puolet hallituksen tai vastaavan jäsenistä. ²
Osakkuusyritys	Konserniin kuulumaton yritys, jonka osakekannasta kirjanpitovelvollinen omistaa vähintään kaksikymmentä ja enintään viisikymmentä prosenttia. Osakkuusyrityksessä omistajalla on huomattava vaikutusvalta, mutta ei määräysvaltaa. ³
Elinkeinotoiminnan tulolähde	Suomen yritysverotuksen määrittelemä tulo, joka muodostuu liike- ja ammattitoiminnasta. Tyypillinen esimerkki on rakennustoiminnan tuotto. ⁴
Henkilökohtaisen toiminnan tulolähde	Suomen yritysverotuksen määrittelemä tulo, joka ei ole elinkeinotoiminnasta tai maataloustoiminnasta muodostunutta tuloa. Tyypillinen esimerkki on kiinteistön vuokraustuotto. ⁵

¹ Mäkelä, Reponen, Pohjonen, Honkamäki, 2009, 18

² Kirjanpitolaki 1:5

³ Mäkelä, Reponen, Pohjonen, Honkamäki, 2009, 92

⁴ Koivumäki, 2013

⁵ Koivumäki, 2013

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön aiheena on HAR-Group -konsernin tilinpäätös tilikaudelta 1.1.2012 - 31.12.2012. HAR-Group Oy muodostui yrityksenä 31.10.2011 yritysjakautumisessa, jossa Hämeen Kattokeskus Oy jakautui Hämeen Kattokeskus Oy:ksi ja HAR-Group Oy:ksi. Jakautumisessa syntyneelle uudelle Hämeen Kattokeskus Oy:lle jätettiin jakautuneen yrityksen toiminnoista vain sen ydintoiminta, vesikattorakentaminen. HAR-Group Oy:lle jätettiin jakautuneen yrityksen kiinteistönvuokraustoiminta ja rakennustoiminta. Jakautumisessa HAR-Group Oy sai jakautuneelta Hämeen Kattokeskus Oy:ltä tytäryhtiön, Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin, jonka koko osakekannan se omistaa ja osakkuusyrityksen Kiinteistö Oy Ideastartin, jonka osakekannan se omistaa puoliksi Vinstor Oy:n kanssa.

HAR-Group -konsernin ensimmäinen tilikausi oli 1.11.2011 - 31.12.2011 eli nyt opinnäytetyönä tehtävä tilinpäätös on konsernin ensimmäinen tilinpäätös täydeltä kalenterivuodelta. Konsernin syntymisen yhteydessä yhtiöissä otettiin käyttöön uusi taloudenhallintajärjestelmä, Passeli2012. Tilikauden 1.1.2012 - 31.12.2012 tilinpäätöksen yhteydessä tulee vastaan myös uuden järjestelmän tuottamia uusia kirjanpidollisia käytänteitä.

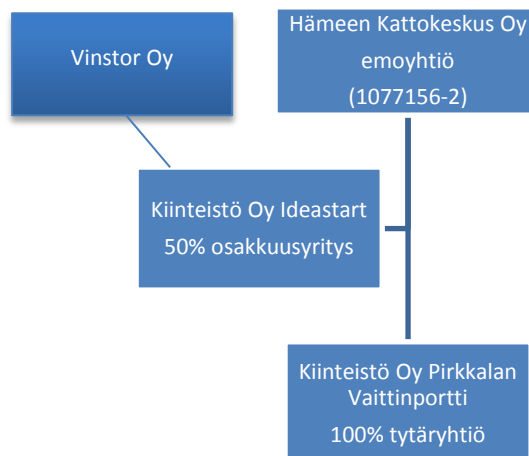
Opinnäytetyön aihepiiriä on rajattu siten, että opinnäytetyössä keskitytään ko. konsernitilinpäätöksen ongelmakohtiin ja niiden ratkaisujen perusteluihin. Työtä tehdään rinnakkain tilinpäätöksen teon yhteydessä ns. vetoketjumenetelmää käyttäen niin, että ongelmaan tai tärkeään kohtaan haetaan tukea teoriasta. Tarkoituksena ei ole käydä läpi koko tilinpäätöstä prosessina, vaikkakin myös varsinainen konsernin tilinpäätöksen tekeminen on tärkeä osa opinnäytetyötä.

Opinnäytetyön tavoitteena on opettaa konsernitilinpäätöksen tekijää varautumaan tuleviin tilinpäätöksiin ja oppimaan tilinpäätöksen tekemistä ymmärtämällä matkimisen sijaan. Opinnäytetyössä vastaan tulee myös kiinteistöosakeyhtiön tilinpäätösprosessi. Opintojen muissa vaiheissa ei ole käsitelty kiinteistöosakeyhtiön kirjanpitoa lainkaan. Teoreettisena viitekehyksenä työssä käytetään kirjanpitolakia, kirjanpitoasetusta, kirjanpitolautakunnan ohjeistusta, osakeyhtiön ja asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön tilinpäätösmalleja sekä konsernitilinpäätöksen ohjeistuksia.

2 HAR-GROUP -KONSERNI

2.1 Hämeen Kattokeskus Oy, historia

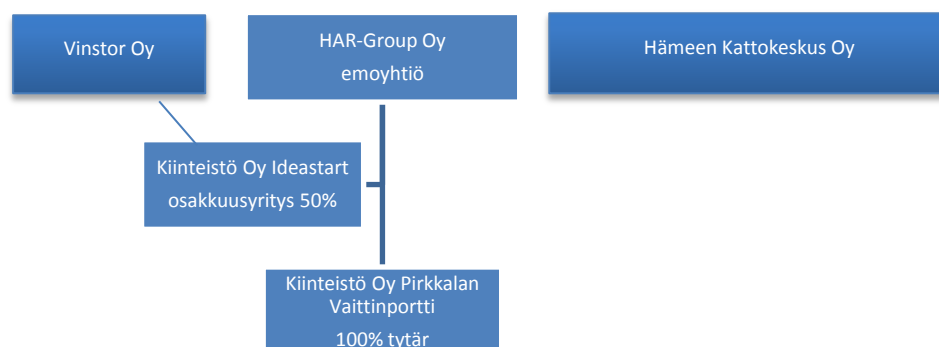
Henry Riihimäen omistama ja vuonna 1997 perustama Hämeen Kattokeskus Oy teki vesikattoasennuksia, harjoitti liiketilojen vuokraustoimintaa ja pienimuotoista rakentamistoimintaa Pirkanmaan alueella. Sillä oli tytäryhtiö, Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti, jonka Hämeen Kattokeskus Oy omisti sataprosenttisesti. Konserniin kuului myös osakkuusyritys Kiinteistö Oy Ideastart, jonka Hämeen Kattokeskus Oy omisti puoliksi Vinstor Oy:n kanssa.



KUVIO 1. Konserni ennen yritysjakautumista

2.2 HAR-Group Oy

31.10.2011 Hämeen Kattokeskus Oy jakautui kahdeksi uudeksi yritykseksi. Jakautumisessa syntyivät yritykset Hämeen Kattokeskus Oy uudella y-tunnuksella ja HAR-Group Oy. Yrityksenä Hämeen Kattokeskus Oy vanhalla y-tunnuksella lakkasi olemasta. Syntyneelle uudelle Hämeen Kattokeskus Oy jätettiin jakautumisessa vain yrityksen ydin toiminta, vesikattorakentaminen. Muu rakennustoiminta ja liiketilojen vuokraustoiminta jätettiin HAR-Group Oy:lle. Jakautumisessa HAR-Group Oy:stä tuli emoyhtiö konserniin, johon kuuluu sataprosenttisesti sen omistama tytäryhtiö Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti ja osakkuusyritys Kiinteistö Oy Ideastart, jonka HAR-Group Oy omistaa puoliksi Vinstor Oy:n kanssa. Hämeen Kattokeskus Oy ei kuulu konserniin, vaan jatkaa toimintaansa konsernista erillisenä yhtiönä.



KUVIO 2. Konserni yritysjakautumisen jälkeen

2.3 Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti

HAR-Group Oy:n täysin omistama tytäryhtiö Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti on rekisteröity kaupparekisteriin vuonna 1999. Yhtiö hallinnoi Pirkkalassa kahta tilaa rakennuksineen. Henry Riihimäki toimii yhtiön toimitusjohtajana. Yhtiöjärjestyksen mukaan osakkeet tuottavat oikeuden hallita huoneistoja yhtiön rakennuksissa⁶. Saman yhtiöjärjestyksen mukaan myös osakkeiden omistaja, eli HAR-Group Oy maksaa hallitsemistaan huoneistoista Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportille vastiketta, joka jakautuu hoito- ja rahoitusvastikkeiksi⁷.

2.4 Kiinteistö Oy Ideastart

Kiinteistö Oy Ideastart on rekisteröity yrityksenä vuonna 2006. Yhtiö omistaa ja hallinnoi Lempäälässä määräalaa ja siinä olevaa liiketilarakennusta. HAR-Group Oy omistaa Kiinteistö Oy Ideastartin osakekannasta viisikymmentä prosenttia ja Vinstor Oy toiset viisikymmentä prosenttia. Osakkeet tuottavat oikeuden hallita yhtiön rakennuksen huoneistoja⁸. Yhtiöjärjestyksen mukaisesti osakkeiden omistajat maksavat hallitsemistaan huoneistoista Kiinteistö Oy Ideastartille hoito- ja rahoitusvastiketta⁹.

⁶ KOY Pirkkalan Vaittinportti yhtiöjärjestys 4 §

⁷ KOY Pirkkalan Vaittinportti yhtiöjärjestys 5 §

⁸ KOY Ideastart yhtiöjärjestys 4 §

⁹ KOY Ideastart yhtiöjärjestys 5 §

3 TEKNISET MUUTOKSET KIRJANPIDOSSA

3.1 Vanhat tietojärjestelmät

Vuoteen 2012 asti taloushallinto hoidettiin sirpaleisilla ja vanhentuneilla ohjelmilla, jotka eivät lukeneet toisiaan. Myyntilaskutus tehtiin DOS-pohjaisella Ykkönen-ohjelmalla ja kirjanpito DOS-pohjaisella Kipa-ohjelmalla. Palkat laskettiin Excelillä ja eri ohjelmista vietiin käsin kirjanpitoon tapahtumat Excel-täsmäytyslistoilla. Ostolaskujen käsittelyssä samaa tietoa tallennettiin ensin pankkiohjelmaan laskujen maksamista varten ja myöhemmin samat laskutiedot tallennettiin kirjanpito-ohjelmaan varsinaista kirjanpitoa varten. Useampaa kuukautta tai tilikautta ei voinut kirjata kirjanpitoon samanaikaisesti. Raportointi oli hidasta ja suppeata. Tilinpäätösaikaan alkuvuoden kirjanpito kerääntyi kesän kuukausille ja ruuhkautti koko vuoden ensimmäisen puolikkaan. Tilikauden ensimmäisten kuukausien tulokset selvisivät vasta kuukausien kuluttua kuukauden päätyttyä.

3.2 Passeli2012

Loppuvuonna 2011 hankittiin taloushallinnon modernisointia varten uusi ohjelmapaketti, Passeli2012. Vuoden 2012 tilikaudet on kirjattu ensimmäistä kertaa uudella taloushallinnon järjestelmällä, Passeli2012:lla. Käytössä on ohjelmapaketista toiminnot laskutus ja myyntireskontra, ostoreskontra, liikekirjanpito, palkanlaskenta ja pankkiyhteys. Siinä aiempaan poiketen kaikki taloushallinnon toiminnot tehdään saman ohjelman kautta.

3.2.1 Myynti- ja ostoreskontrat

Myyntilaskut kirjautuvat reaaliaikaisesti suoraan kirjanpitoon ja asiakasnumerolla avautuu tili myyntireskontraan, jossa voidaan seurata kyseisen asiakkaan laskutus- ja suoritustapahtumia. Pankkiyhteyden kautta tulleet viitesuoritukset siirtyvät päivittäin automaattikohdistuksen avulla asiakkaan myyntireskontraan suorituksiksi avoimille myyntilaskuille. Ostolaskut kirjataan ostoreskontraan, josta ne siirtyvät kirjanpitoon myös reaaliaikaisesti. Ostolaskut maksetaan maksuaineistona ostoreskontrasta pankkiyhteyden kautta ja samalla ostolaskut siirtyvät maksetuiksi.

3.2.2 Palkanlaskenta

Palkanlaskenta toimii Passeli2012:ssa perustuen eri palkkalajeihin. Ennen varsinaisen palkanlaskennan aloittamista ohjelmaan syötetään uusia tai muokataan jo olemassa olevia palkkalajeja. Jokaiselle palkkalajille syötetään tilastoitumisparametreja, joiden perusteella kyseinen palkkalaji kerryttää ennakonpidätyksen alaista ansiota, lomapalkkakertymää, keskituntiansiota tai jotain muuta tilastoitavaa tietoa. Tätä tarkkaa tilastoparametrien syöttämistä varten oli perehdyttävä rakennusalan työehtosopimukseen, koska sitä sovelletaan HAR-Group Oy:n työntekijöihin.

Jokaiselle palkkalajille syötetään tieto siitä, kerryttävätkö palkkalajin tapahtumat sivukulujen maksuvelvollisuutta. Palkkalajille syötetään myös kirjanpidon tilikartasta se tili, jolle palkkalajin tapahtumien halutaan tiliöityvän.

110 - Aikatuntipalkka	
Tyyppi	Rahapalkka
Laskennan ohjaus	Sotu Eläkevakuutusmaksu Sv-maksu Työttömyysvakuutusmaksu
Määrä	
Ahinta	aikapa
Kerroin	
Yhteensä	maara*ahinta
Poissaolokoodi	
Kustannuspaikka	
Tili muuttuva	5000
Tili kiinteä	5000
Tilastointi	1 Rahapalkka 2 Ennakonpidätyksen alainen palkka 12 Aikapalkka tunnit 13 Aikapalkka € 40 Vuosilomapalkkakertymä € 41 Vuosilomapalkkakertymä tunnit 76 Kta ansio tunnit 77 Kta ansio €

KUVIO 3. Esimerkki aikatuntipalkkalajin taustaparametreista

Ennen jokaista kalenterivuotta syötetään Passeli2012-palkkamoduuliin alkavan vuoden palkan sivukuluprosentit. Elinkeinoelämän keskusliiton Ennakkoperintä 2012 -kurssimateriaalin mukaan seuraavat maksuprosentit syötettiin myös ohjelmaan:

- työnantajan työeläkeprosentti on 23,30 %
- työntekijän työeläkeprosentti 5,15 % / 6,5 %
- sotuprosentti 2,1 %
- työttömyysvakuutusmaksuprosentti työnantajalla 1,40 %
- työttömyysvakuutusmaksuprosentti työntekijällä 0,60 %
- vakuutetun sairausvakuutuksen päivärahamaksu 0,82 % ¹⁰

HAR-Group Oy:n vakuutusyhtiöstä saatiin palkanlaskentaan tieto tapaturmavakuutus- ja ryhmähenkivakuutusprosesteista. Näihin vaikuttavat yrityksen toimiala ja tapaturmahistoriatieto. Myös nämä saadut prosentit kirjattiin palkanlaskennan taustatietoihin. Kaikkien näiden sivukuluprosenttien syöttämisen yhteydessä palkanlaskennan moduuliin kirjataan kirjanpidon tilikartasta tilit, joihin tapahtumat tiliöityvät.

Näiden parametriasetusten jälkeen palkanlaskennasta muodostuu suoraan valmista kirjanpitoaineistoa palkanlaskennan yhteydessä. Palkan sivukulut kirjautuvat automaattisesti tehtyjen asetusten mukaisesti palkanlaskennan yhteydessä eli palkkojen osalta sivukulujaksotukset muodostuvat kuukausittain helposti. Palkkalajeihin perustuva raportointi yksinkertaistaa myös palkanlaskennan vuosiraportointia, jossa verottajalle, työeläkeyhtiöön ja tapaturmavakuutusyhtiölle ilmoitetaan päättyneen vuoden ansiotiedot.

3.2.3 Muutokset käytännössä

Uuden ohjelman myötä juokseva kirjanpito päästään tekemään päivittäin ja kuukauden tai tilikauden vaihteessa voidaan kirjata tapahtumia useammalle kuukaudelle tai tilikaudelle yhtäaikaaisesti. Muutos aiempaan toimintatapaan oli valtava. Aikaisemmin kuukauden kirjanpito aloitettiin vasta seuraavan kuukauden puolivälin aikoihin ja tulos oli selvillä vasta kuukauden kuluttua tapahtumakuukauden päättyttyä.

¹⁰ Elinkeinoelämän keskusliitto, 2011

Ohjelman kassavirtaennuste kerää erääntyvät maksutapahtumat (ostoreskontra, palkat, arvonlisäverot, työnantajasuoritukset) ja myyntitapahtumat viikoittain. Kassavirtaennusteeseen on myös mahdollista lisätä käsin reskontrien ulkopuoliset tapahtumat kuten lainanhoitomaksut. Aikaisemmin ei kassavirtaennustetta ollut käytettävissä. Myyntilaskuihin merkattiin suorituspäivä ja avoimet myyntilaskut selvisivät vain selaamalla laskuja. Maksamattomat ostolaskut olivat omassa mapissaan ja sitä selaamalla selvisi ostovelkojen määrä.

Aiemmin ostolaskuja ei viety lainkaan ostoreskontraan ja tilinpäätöksessä tase-erittelyyn kirjattiin käsin erikseen jokainen päättäneelle kuukaudelle kuuluva maksamaton ostolasku. Nyt sama asia hoituu ostoreskontrasta saatavalla avointen ostolaskujen raportilla. Ostolaskujen käsittelyaika pieneni, kun enää ei tarvitse tallentaa erikseen vielä pankkiohjelmaan samoja ostolaskuja. Myös myyntisaamiset vietiin aiemmin käsin tase-erittelyyn. Nyt vastaava tieto saadaan myyntireskontrasta avointen myyntilaskujen raportilla. Koska nyt kirjanpito on käsin tehtäviä kuukausijaksotuksia (lomapalkkavelat, puhelinedun alv-oikaisu, poistojaksotus, verojaksotus) lukuun ottamatta ajantasaista päivittäin, muuttui myös yrityksen ylimmän johdon tiedonsaanti yrityksen taloudellisesta ja tuloksellisesta tilanteesta merkittävästi.

Suuri muutos uuden ohjelmapaketin myötä tapahtui aiemmin erittäin työläässä palkanlaskennassa. Exceliin oli syötetty monimutkaisia kaavoja, jotka huomioivat työntekijöiden erilaisia verokortteja. Excelin kautta muodostettiin myös palkkakortit kaikille työntekijöille ja tehtiin erilaisia täsmäyslistoja, joilla voitiin todeta palkkatietojen oikeellisuus. Vuosiraportit vaativat kaikki suurta käsityötä. Nyt Passeli2012:n avulla tehdään kuukausitarkistukset, että kaikki täsmäävät ja vuosiraportit muodostuvat ohjelman valmiista raporttiaineistosta, kunhan taustaparametrit on asetettu oikein ohjelmaan.

4 KONSERNIN YRITYSTEN ERILLISTILINPÄÄTÖKSET

4.1 Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti

Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin tuotot muodostuvat lähinnä vain vastikkeista ja kulut erilaisista kiinteistön hoitokuluista. Vuonna 2012 palkkalistoilla oli osan tilikautta 2 työntekijää, joten kuluissa näkyy myös palkkakuluja ja palkan sivukuluja. Työntekijät siirtyivät vanhoina työntekijöinä muiden yhtiöiden palvelukseen 1.11.2012. Tilinpäätöksessä jaksotetaan lomapalkkavelka 31.10.2012 asti. Se kuuluu kuluna tähän kiinteistöosakeyhtiöön ja kuittaantuu veloista aikanaan pois. Toinen yhtiö edelleenveloittaa kulun Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportilta lomapalkan maksun yhteydessä.

Hankaluutena kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä edellisiin kausiin verrattuna on lähinnä uusi erilainen tilikartta. Uusi tilikartta pyrittiin rakentamaan hyvin paljon aiemman kaltaiseksi, mutta aivan identtinen siitä ei tullut.

Kirjanpidon reaaliaikaisuus mahdollistaa aiempaa paremmin ennakoivan verosuunnittelun ja oman pääoman kasvattamisen kevyellä menetelmällä. Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportissa rahastoitiin keskinäisenä kiinteistöosakeyhtiönä omistajilta kerättyjä rahoitusvastikkeita tilikaudella 2012. Tässä kirjanpidollisesti siirretään vastiketuottoja tuloslaskelmasta taseeseen. Tällöin verollinen vastiketulo muuttuu verottomaksi rahastosuorituksesi, jos yhtiökokous on tehnyt rahastointipäätöksen tilikauden aikana ja jos rahastoiduilla varoilla katetaan aktivoituja menoja¹¹.

Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin tasekirjan liitetiedoissa on mukana vastikerahoitustaselma. Asunto-osakeyhtiölain mukaan se on oltava tilinpäätösmateriaalissa, jos vastiketta peritään eri tarkoituksiin.¹² Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinporttiin sovelletaan yhtiöjärjestyksen mukaan voimassaolevaa osakeyhtiölakia, mutta tilinpäätöksen informatiivisuuden ja eri tilikausien vertailtavuuden tähden tasekirjaan liitetään myös

¹¹ KHT-yhdistys, 2011, 32-33

¹² Asunto-osakeyhtiölaki 10:5

vastikerahoituslaskelma¹³. Laskemalla todennetaan, että kullakin vastikkeella on rahoitettu vain niitä menoeria, joihin vastiketta voidaan käyttää¹⁴.

Tilinpäätösjaksotukset ovat melko selkeitä tässä yhtiössä. Ostoreskontran kautta jaksotuvat helposti normaalit ostolaskut. Muistioilla jaksotetaan vain konsernin sisäisiä lainan korkoja ja tulevan vuoden lyhennykset, kulutukseen perustuvat sähkömaksut ja vesimaksut, joista ei ole tullut vielä laskua ja verot. Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin verojaksotus on melko selkeä. Voitosta vähennettiin verotilin korkotuotto ja saadusta tuloksesta saatiin vähentää vuoden 2008 tappio. Erotukseksi saadaan veropohja, josta voimassaolevalla yhteisöveroprosentilla, 24,5 % saadaan tilikaudelle kuuluva vero. Ennakkoeroja yritys ei ole maksanut, joten koko vero jää jaksotettavaksi.

4.2 Kiinteistö Oy Ideastart

Osakkuusyritys Kiinteistö Oy Ideastartin tuotot muodostuvat vastiketuotoista ja kulut ovat erilaisia kiinteistön hoitokuluja. Työntekijöitä ei ole lainkaan palkkalistoilla.

Tilikausi 2012 kirjattiin ensimmäistä kertaa myös Kiinteistö Oy Ideastartissa uudella taloushallinnon järjestelmällä, Passeli2012. Tilikartta soviteltiin mahdollisimman paljon yhteneväiseksi aiemman tilikartan kanssa, mutta joitain eroja jäi.

Kirjanpidon reaaliaikaisuuden ansiosta voitiin myös Kiinteistö Oy Ideastartissa tehdä vuoden 2012 puolella rahastointipäätös, jossa rahoitusvastikkeita päätettiin rahastoida lainanlyhennysrahastoon. Tällä kevennetyllä menettelyllä voitiin kasvattaa omapääomaosuutta ja vähentää tilikauden veronmaksua.¹⁵

Kiinteistö Oy Ideastartin tasekirjan liitetiedoissa on myös mukana vastikerahoituslaskelma. Asunto-osakeyhtiölain mukaan se on oltava tilinpäätösmateriaalissa, jos vastiketta peritään eri tarkoituksiin.¹⁶

¹³ KOY Pirkkalan Vaittinportti yhtiöjärjestys 17 §

¹⁴ KHT-yhdistys, 2011, 55

¹⁵ KHT-yhdistys, 2011, 32-33

¹⁶ Asunto-osakeyhtiölaki 10:5

Kiinteistö Oy Ideastartiin sovelletaan yhtiöjärjestyksen mukaan voimassaolevaa osakeyhtiölakia, mutta tilinpäätöksen informatiivisuuden ja kirjanpidon vertailukelpoisuuden tähden tasekirjaan liitetään myös vastikerahoituslaskelma¹⁷. Laskemalla todennetaan, että kullakin vastikkeella on rahoitettu vain niitä menoeriä, joihin vastiketta voidaan käyttää¹⁸.

Tilinpäätöksen hankaluudet rajoittuvat tähän järjestelmävaihdokseen tämän yhtiön kohdalla. Jaksotukset ovat selkeät. Ostolaskut jaksottuvat ostoreskontran kautta ja muita jaksotettavia eriä ovat lähinnä lainojen seuraavan vuoden lyhennykset ja korkojaksotukset sekä verojaksotus. Kiinteistö Oy Ideastartilla voitosta vähennetään verotilin korkotuotto ja lisätään jäännösveron korkomeno. Saadusta summasta lasketaan 24,5 prosentin yhteisövero. Myöskään Kiinteistö Oy Ideastart ei ole maksanut ennakkoveroja, jolloin koko laskettu vero jaksotetaan ko. tilikaudelle.

4.3 HAR-Group Oy

HAR-Group Oy syntyi yrityksenä yritysjakautumisessa 31.10.2011. Siinä syntyi yritys, joka harjoittaa liiketilavuokrausta ja rakennustoimintaa. Ensimmäisenä rakennustoimintanaan se rakensi uuden liiketilarakennuksen Pirkkalaan. Vuonna 2012 HAR-Group Oy:llä oli palkkalistoillaan 1 toimihenkilö ja keskimäärin 2 rakennustyöntekijää, jotka rakensivat tuota omaa liiketilarakennusta.

4.3.1 Rakennusajan palkat

Kirjanpitolain mukaan hyödykkeen hankintameno on luetaan mukaan myös valmistuksen kulut¹⁹. HAR-Group Oy:n omat liiketilat on rakennettu pääosin vuoden 2012 aikana. Excel-taulukkolaskentaohjelman avulla eritellään toteutuneista palkoista oman hallin rakentamisajan palkat ja asiakaskohteiden palkkakustannukset. Asiakaskohteiden palkkakustannukset jätetään tuloslaskelmaan palkat ja palkkiot –kohtaan, mutta oman hallin rakennusajan palkkakustannukset siirretään taseeseen rakennukset ja rakennelmat –tileille.

¹⁷ KOY Pirkkalan Vaitinportti yhtiöjärjestys 17 §

¹⁸ KHT-yhdistys, 2011, 55

¹⁹ Kirjanpitolaki 4:5

kirjaus: **per** Rakennukset **an** Rakennusajan palkat
 Rakennusajan palkkojen sivukulut
 Rakennusajan palkkojen tyel
 Rak.ajan lomakorvaukset ja sos.palkat

4.3.2 Rakennusajan ennakkomaksut

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan poistoja käyttöomaisuuden hankintamenosta voidaan tehdä silloin, kun hyödyke on otettu käyttöön²⁰. Siksi rakennusaikana, jolloin rakennus ei ole vielä käytössä, kirjataan rakennusaikaiset menot ennakkomaksutileille taseeseen eikä varsinaisille rakennukset-tileille. Kun rakennus aikanaan otetaan käyttöön, siirretään menot ennakkomaksutileistä varsinaisille rakennukset-tileille taseessa.

HAR-Group Oy:n liiketilarakennus sai ensimmäiset vuokralaiset 1.5.2012. Tämä tulkittiin osittain rakennuksen käyttöönottopäiväksi. Rakentamisen menoja on kirjattu tilikauden aikana taseeseen erilaisille rakentamisajan ennakkomaksutileille erilaisten alv-kirjausten perusteella. Ennakkomaksutilejä ovat avoimen arvonlisäveron tili, arvonlisäveroton tili, rakennusalan käänteisen arvonlisäveron tili ja yhteisöhankintojen vähennyskelpoisen arvonlisäveron tili. Tilinpäätöksen yhteydessä nämä neljä tiliä yhdistetään ja siirretään taseen rakennukset ja rakennelmat -tileille. Lipputangot, pihaportit ja aidat kirjataan muihin poistokelpoisiin hyödykkeisiin.

kirjaus: per	Rakennukset	an Ennakkomaksut sis alv 23%
	Rakennusten tekn.lait.	Ennakkomaksut alv 0%
	Väestönsuojat	Ennakkomaksut, käännetty alv
	Muut poistokelp. hyöd.	Ennakkomaksut,yhteisöhankinnat
	Katos	

Erillisen poistosuunnitelman mukaisesti tehdään poistot ensimmäistä kertaa tästä uudisrakennuksesta valmistumisajankohdat huomioiden. Poistosuunnitelmassa otettiin huo-

²⁰ Kirjanpitolautakunta, 1999, 33

mioon väestösuoja, rakennuksen koneet ja laitteet, varsinainen rakennus, pihakatokset ja piha-alueet.

Tilikauden poistoja tehdessä huomioidaan tilojen eriaikainen valmistuminen. Esimerkiksi väestönsuoja valmistui ennen vuokrattavia toimitiloja ja oli käytössä jo rakennusaikaisena väestönsuojana. Yrityksen aiemmin olemassa olevista rakennuksista poistot tehdään niiden poistosuunnitelmien mukaisesti koko vuoden osalta.

4.3.3 Kiinteistö Oy Ideastartin ja Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin rahastointipäätökset

HAR-Group Oy:n tytäryhtiössä tehty rahoituspäätös kirjataan myös HAR-Group Oy:n kirjanpitoon. Koska tytäryhtiö Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin oma pääoma kasvaa, kirjataan HAR-Group Oy:ssä taseen tytäryhtiöosakkeisiin vastaava summa ja vastakirjauksena pienennetään kiinteistökuluja. Tuloslaskelmaan perustetaan tili tytäryhtiön rahoitusvastikerahastoinnille.

kirjaus: **per** KOY Vaittinportin osakkeet **an** KOY Vaittinportin rahoitusvastikerahastointi

Osakkuusyrityksen Kiinteistö Oy Ideastartin rahoituspäätös kirjataan myös HAR-Group Oy:n kirjanpitoon. Koska HAR-Group Oy omistaa 50 % Kiinteistö Oy Ideastartin osakkeista, on rahastoinnin vaikutus emo-yhtiön kirjanpitoon myös 50 % rahastointipäätöksen määrästä. HAR-Group Oy:n kirjapidossa kirjaus tehdään siis taseeseen tilille osakkuusyrityksen osuus ja tuloslaskelmassa vähennetään kiinteistökuluja uudella tilillä osakkuusyrityksen rahoitusvastikerahastointi.

kirjaus: **per** KOY Ideastartin osuus **an** KOY Ideastartin rahoitusvastikerahastointi

4.3.4 Verojaksotus

HAR-Group Oy:n verojaksotus on monimutkainen, koska konsernissa on erilaisia verotulolähteitä, henkilökohtaisen toiminnan tulolähteen tuloa ja elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Verohallinnon ohjeen mukaan jokaiselle tulolähteelle lasketaan tulos oman tuloverolain mukaisesti ja kustakin tulolähteestä saa vähentää vain saman tulolähteen kuluja. Samoin kunkin tulolähteen aiempien vuosien tappiot saadaan vähentää saman tulolähteen tuloksesta.²¹

Käytännössä HAR-Group Oy:n tilinpäätöksen yhteydessä kopioidaan Excel-taulukkoon tuloslaskelma ja kukin pitkän tuloslaskelman tili jaetaan henkilökohtaisen tulolähteen tai elinkeinotoiminnan tulolähteen sarakkeisiin. Viimeiselle riville muodostuu molemmista tulolähteistä oma tuloksensa. Henkilökohtaisen tulolähteen tulos on hiukan tappiollinen, koska vuokralaiset olivat vain osan vuotta liiketiloissa ja elinkeinotoiminnan tulolähteen tulos on hiukan positiivinen. Positiivisesta elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloksesta saadaan vähentää edellisen tilikauden saman tulolähteen tappiota, jolloin jaksotettavaa veroa ei synny lainkaan. (Liite nro 1)

²¹ Tuloverotus, 2013

5 KONSERNIYHDISTELY

5.1 Konsernin sisäisten erien eliminointi

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on esittää konsernin tulos ja taloudellinen asema siten, että se vastaisi yhtä yritystä. Konsernin tulolaskelmasta ja taseesta eliminoidaan konsernin sisäiset tuotot, kulut, saamiset, velat, voitonjako ja tase-erien sisäiset katteet.²²

HAR-Group Oy:n, Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportin ja Kiinteistö Oy Ideastartin tilinpäätöstiedot yhdistellään Excel-taulukkolaskennan avulla. Hankaluutena tässä yhdistelytaulukon tekemisessä on emoyhtiön ja tytäryhtiön tilikarttojen erilaisuus. Tässä tilinpäätöksen tekijä ei hae tietolähteistä tukea, vaan toteuttaa mallin, jossa esimerkiksi tuntipalkkoja kuvataan samalla rivillä kahdella eri tilikartan tilinumerolla (5000/5020). Taulukon informatiivisuus ei tekijän mielestä kärsi. (Liite nro 2)

5.1.1 Emoyhtiön ja tytäryhtiön eliminoinnit

Taulukkolaskennassa tuloslaskelmasta eliminoidaan toimistopalvelutuotot, jotka emoyhtiö oli laskuttanut tytäryhtiöltä. Samoin eliminoidaan hoito- ja rahoitusvastikkeet sekä maanvuokrat, jotka tytäryhtiö oli laskuttanut emoyhtiöltä. Konsernilainan korot myös eliminoidaan.

²² Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 2009, 111

TAULUKKO 1. Emo- ja tytäryhtiön tuloslaskelman eliminoinnit

TULOSLASKELMA		HAR ja Vaitti	HAR-Group Oy	ELIM	VAITTIINPORTTI	ELIM
		LASKELMA	01-12/2012	ERIIN	01-12/2012	ERIIN
tilinumero	tilin nimi	YHTEENSÄ				
3231	Toimistopalvelutuotot, konserniyhtiöt	0,00	691,06	-691,06		
3020	Hoitovastikkeet / konserni alv	0,00	0,00		61 128,60	-61 128,60
3200	Maanvuokratulot	0,00	0,00		600,00	-600,00
7200	Maa-aluevuokrat	0,00	-600,00	600,00		
7221	KOY Vaittinportti hoitovastike	0,00	-61 128,60	61 128,60		
7222	KOY Vaittinportti rahoitusvastike	0,00	-55 187,88	55 187,88		
8380	Taloushallintopalvelut	0,00			-691,06	691,06
9150	Korko- ja rahoitustuotot konsernisaamisista	0,00	8 500,00	-8 500,00		
9151	Pääomavastiketuotot / konserni	0,00			55 187,88	-55 187,88
9420	Korkokulut veloista konserniy yrityksille	0,00			-8 500,00	8 500,00

Taseen puolella eliminoidaan emosta tytäryhtiöosakkeet, joita vastaavat tytäryhtiön osakepääoma, rakennusrahasto ja lainanlyhennysrahasto. Konsernin sisäiset lainat ja saatavat eliminoidaan sekä pitkäaikaisista että lyhytaikaisista veloista ja saatavista.

TAULUKKO 2. Emo- ja tytäryhtiön taseen eliminoinnit

TASE		YHTEENSÄ	HAR-Group	ELIM	VAITTI	ELIM
1401	Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti	0,00	130 441,09	-130 441,09		
1635	Laina 1.2.2007 / Vaittinportti	0,00	121 700,00	-121 700,00		
1731	Konsernimyyntisaamiset	0,00	850,00	-850,00		
1735	Lainan lyhennyserät (tili 1635)	0,00	33 300,00	-33 300,00		
2001	Osakepääoma	20 000,00	20 000,00		26 810,80	-26 810,80
2081	Rakennusrahasto	0,00			73 681,11	-73 681,11
2082	Lainanlyhennysrahasto	0,00			29 949,18	-29 949,18
2706	Velkakirja 1.2.2007/HAR-Group Oy	0,00			121 700,00	-121 700,00
2903	Ostovelat konserniy yrityksille	0,00			850,00	-850,00
2905	Konsernilainan 1.2.07 vuosilyhennys	0,00			33 300,00	-33 300,00

5.1.2 Osakkuusyrityksen tietojen yhdistäminen konsernin tietoihin

Osakkuusyritys yhdistellään eri tavalla kuin tytäryhtiö konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen. Emoyhtiön osuus osakkuusyrityksen tuloksesta esitetään konsernin tuloslaskelmassa omalla rivillään otsikolla ”Osuus osakkuusyhtiön tuloksesta”.²³

Koska HAR-Group Oy:n omistusosuus Kiinteistö Oy Ideastartista on 50 prosenttia, lisätään tuloslaskelmaan eliminointisarakkeeseen puolet Kiinteistö Oy Ideastartin voitosta.

TAULUKKO 3. Osakkuusyrityksen tietojen yhdistäminen tuloslaskelmaan

TULOSLASKELMA	HAR ja Vaitti	HAR-Group Oy	ELIM	VAITTINPORTTI	ELIM
	LASKELMA	01-12/2012	ERIIN	01-12/2012	ERIIN
Osuus osakkuusyhtiön tuloksesta (50%)	2 716,45		2 716,45		

Emoyhtiön taseessa kohdassa ”Osuudet osakkuusyrityksissä” näkyy sen omistusosuu-den verran osakkuusyrityksen sidotun oman pääoman arvoa. Tätä arvoa muutetaan eli-minoinnin avulla osakkuusyrityksen kumulatiivisella tuloksella.²⁴

TAULUKKO 4. Osakkuusyrityksen tietojen yhdistäminen taseeseen

TASE		YHTEENSÄ	HAR-Group	ELIM	VAITTI	ELIM
1421	Kiinteistö Oy Ideastart	55 762,74	44 293,40	11 469,34		
2251	Edellisten tilikausien voitto/tappio	516 079,83	508 032,66	8 752,89	-705,72	
2371	Tilikauden voitto / tappio	6 737,79	-1 786,13	2 716,45	5 807,47	

Käytännössä konsernitilinpäätöksen tekijä pitää kumulatiivista seuranta konserniyhdistelytaulukon alaosassa osakkuusyrityksen tilikausien tuloksesta. Vuoden 2012 kumulatiivinen tulos (tässä tapauksessa puolitetuna) lisätään konsernitaseessa osuuksiin osakkuusyrityksissä. Taseessa tilikauden voitto / tappio –rivillä huomioidaan osakkuusyrityksen tilikauden tulos eliminointisarakkeessa.

²³ Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 2009, 138

²⁴ Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 2009, 138

TAULUKKO 5. Osakkuusyrityksen kumulatiivinen tulosseuranta

ERITTELY IDEASTARTIN arvosta		
	vuosittain	kumulatiivinen
	vuosi 2007 - voitto	14,57
	vuosi 2008 - voitto	6,56
	vuosi 2009 - voitto	4 092,85
	vuosi 2010 - tappio	-9 952,60
	31.12.2011 - voitto	14 591,51
	31.12.2012 - voitto	2 716,45
		11 469,34

6 TASEKIRJAT

6.1 Konsernitilinpäätöksen laatiminen

Kirjanpitoasetuksessa tai laissa ei määritellä tuloslaskelma- tai tasekaavaa erityisesti konsernille, mutta kirjanpitolautakunta on antanut oman ohjeensa niistä. Ohjeen mukaan konsernitilinpäätöksessä ilmoitetaan samat liitetiedot kuin yksittäisten yritystenkin tilinpäätöksissä.²⁵ Kuten yleisesti kirjanpidossakin, myös konsernitilinpäätöstä tehtäessä noudatetaan samoja käytäntöjä ja periaatteita²⁶. Näin tilinpäätökset pysyvät eri tilikausina vertailukelpoisina.

Pieni konserni voi jättää tekemättä konsernitilinpäätöksen, jos päättyneellä ja sitä edeltävällä tilikaudella enintään yksi näistä rajoista ylittyy:

- liikevaihto 7.300.000,00 eur
- taseen loppusumma 3.650.000, 00 eur
- henkilöstömäärä 50 henkilöä

Summat lasketaan ennen sisäisten tapahtumien eliminointeja.²⁷ Näistä summista yksikään ei ylitä HAR-Group –konsernissa, mutta konsernitilinpäätös päätetään tehdä, koska osakeyhtiölaki puolestaan edellyttää, että konsernitilinpäätös on tehtävä aina, kun emoyritys jakaa osinkoa²⁸.

6.1.1 Tasekirjan sisältö

Tasekirjan sisältö on määrätty, mutta sen sisällön järjestyksen voi valita itse. Yleisesti tasekirjaan on kirjattu seuraavassa järjestyksessä tasekirjaan kuuluvat asiat:

1. Sisällysluettelo
2. Toimintakertomus (jos sellainen tehdään)
3. Tuloslaskelma
4. Tase
5. Rahoituslaskelma (jos sellainen tehdään)
6. Liitetiedot

²⁵ Kirjanpitolautakunta, 2006

²⁶ Kirjanpitolautakunta, 2006

²⁷ Kirjanpilolaki 6:1.3

²⁸ Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 20

7. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoitukset
8. Tilinpäätösmerkintä
9. Luettelo kirjanpitokirjoista, joita on käytetty, tositelajit ja tieto kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista.²⁹

HAR-Group Oy:n tasekirjan kansilehdeltä on sisällysluettelo. Tasekirjassa on HAR-Group Oy:n tase, tuloslaskelma ja liitetiedot, mutta näiden tietojen jälkeen samaan tasekirjaan sisällytetään myös konsernin tase, konsernin tuloslaskelma ja konsernin liitetiedot. Vasta sen jälkeen tulevat tilinpäätöksen allekirjoitus, tilinpäätösmerkintä ja luettelot kirjanpitokirjoista ja tositteista. Lopuksi tasekirjassa on liitetietojen erittelyt, konsernin liitetietojen erittelyt ja HAR-Group Oy:n tase-erittelyt. Tämä järjestys valitaan siksi, että silloin kun Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti ja Kiinteistö Oy Ideastart kuuluivat Hämeen Kattokeskus Oy:n kanssa samaan konserniin, koottiin emoyhtiön tasekirja vastaavassa järjestyksessä.

6.1.2 Konsernitase

Kirjanpitoasetuksen mukaan konsernitaseessa noudatetaan yritysmuodosta riippuen normaalia taseen kaavaa³⁰. Sitä noudatetaan myös HAR-Group Oy:n konsernitasetta tehtäessä.

6.1.3 Konsernituloslaskelma

Konsernin tuloslaskelma tehdään kirjanpitoasetuksen mukaan normaalia tuloslaskelman kaavaa noudattaen³¹. Sillä periaatteella kootaan HAR-Group Oy:stä, sen tytär- ja osakkuusyrityksestä konsernin tuloslaskelma.

²⁹ KHT-yhdistys, 2012, 24-25

³⁰ Kirjanpitoasetus 3:1

³¹ Kirjanpitoasetus 3:1

6.1.4 Konsernin liitetiedot

Kirjanpitoasetus määrittää ne liitetiedot, jotka on oltava tasekirjassa³². HAR-Group – konsernin tasekirjan liitetiedoissa mainitaan tilinpäätöstietojen vertailtavuudesta, että kalenterivuosi 2012 oli konsernin ensimmäinen täysi kalenterivuosi ja vertailtavuudessa edelliseen vain kahden kuukauden mittaiseen tilikauteen on huomioitava tilikausien pituuksien ero.

Suunnitelmanmukaisten poistojen perusteissa selvitetään konsernin yritysten poistosuunnitelmat. HAR-Group Oy:ssä on tehty erillinen poistosuunnitelma, mutta tytäryhtiö Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaitinportissa tehdään poistot elinkeinoverolain maksimipoistojen mukaisesti.

³² Kirjanpitoasetus 2:2

7 POHDINTA

7.1 Osakkuusyritys vai tytäryhtiö?

Kävin pitkää pohdintaa Kiinteistö Oy Ideastartin käsittelystä konsernikirjanpidossa. Mietin onko kyseessä tytäryhtiö vai osakkuusyritys. Osakkuusyritys on konserniin kuulumaton yritys, jonka osakekannasta kirjanpitovelvollinen omistaa vähintään kaksikymmentä ja enintään viisikymmentä prosenttia. Osakkuusyrityksessä omistajalla on huomattava vaikutusvalta, mutta ei määräysvaltaa.³³ HAR-Group Oy omistaa Kiinteistö Oy Ideastartin osakkeista viisikymmentä prosenttia ja Vinstor Oy toiset viisikymmentä prosenttia. Kokouksessa eri ehdotukset voisivat saada yhtä suuren kannatuksen, jolloin puheenjohtajan ääni ratkaisisi asiakysymyksissä sen, mikä ehdotus valitaan. Hallituksen puheenjohtajana on HAR-Group Oy:n toimitusjohtaja Henry Riihimäki. Eli mielestäni todellista määräysvaltaa käyttää HAR-Group Oy. Tämän takia minun olisi pitänyt käsitellä Kiinteistö Oy Ideastart tytäryhtiönä konsernitilinpäätöksessä eikä osakkuusyrityksenä.

Pohdin kuitenkin myös puheenjohtajan mahdollista vaihtumista eri vuosina. Silloin kun kyseessä on henkilövaali, äänten ollessa tasan ratkaistaan tilanne arvalla. Eri vuosina siis sama yhtiö voisi olla arpaonnesta riippuen osakkuusyritys tai tytäryhtiö HAR-Group Oy:lle puheenjohtaja vaihtuessa. Konsernitilinpäätökset eivät olisi vertailukelpoisia tuon vaihtuvan käsittelyeron tähden.

Kiinteistö Oy Ideastart käsiteltiin aiemmin jakautuneen Hämeen Kattokeskus Oy konsernitilinpäätöksessä osakkuusyrityksenä, vaikka siellä oli täsmälleen sama ongelma määräysvallan suhteen kuin nyt HAR-Group Oy:ssä. Keskustelin tästä aiheesta KHT-tilintarkastaja Mikko Riihenmäen ja HTM-tilintarkastaja Pertti Hautasen kanssa ja tulimme siihen tulokseen, että käsittelen Kiinteistö Oy Ideastartin osakkuusyrityksenä näistä tulkintaeroavaisuuksista huolimatta. Tärkeänä syynä oli tilinpäätösten vertailtavuus eri tilikausien kesken.³⁴

³³ Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 2009, 92

³⁴ Hautanen, Riihenmäki, 2012

7.2 Tehdäänkö konsernitilinpäätöstä lainkaan?

Kirjanpitolain mukaan HAR-Group – konsernista ei tarvitse tehdä konsernitilinpäätöstä liikevaihdon, taseen loppusumman ja henkilöstömäärän tähden³⁵. Koska emoyhtiössä on kuitenkin voitonjakokelpoisia varoja ja niitä päätettiin myös jakaa päättäneeltä tilikaudelta, oli konsernitilinpäätös pakko tehdä osakeyhtiölain mukaan³⁶. Jos yhtiökokous ei olisi päättänyt jakaa osinkoa, olisin päättänyt kuitenkin tekemään konsernitilinpäätöksen. Emoyhtiössä on jakokelpoista omaa pääomaa ja melko varmasti sitä tullaan jakamaan tulevinakin vuosina. Nyt on konsernitilinpäätöksen pohjatyöt tehty myös tulevia vuosia varten. Jatkossa tilinpäätösaikaan päästään helpommalla, kun pohjatyöt on tehty.

7.3 Tietojärjestelmämuutokset

Tilivuoden 2011 taloushallinto ja kirjanpito tehtiin vielä erillisillä DOS-pohjaisilla ohjelmilla, jotka eivät lukeneet toisiaan. Kirjanpito-ohjelma oli vanha ja sitä ei enää saatu päivitettyä. Rakennusalan käänteinen arvonnalisävero ei toiminut ohjelmassa kuin itse viriteltynä ja se oli jo suuri ongelma rakennusalan statuksen saaneen yrityksen taloushallintoa hoidettaessa. Ohjelmamuutoksen myötä vuoden 2012 aikana konserni pääsi pienellä investoinnilla melko nykyaikaiseen pienen yrityksen ohjelmakokonaisuuteen kiinni. Myyntilasku kirjautuu kirjanpitoon laskun tekovaiheessa, ostolasku kirjautuu kirjanpitoon ostolaskun tallennusvaiheessa ilman erillisiä siirtoja tai ajoja. Valtava ero oli myös palkanlaskennassa, jossa sivukulujaksotus tapahtuu uuden ohjelman myötä automatiikasta, kun tarvittavat taustaparametrit oli asetettu ohjelmaan. Koko kirjanpito siirtyi tositteiden mekaanisesta tallentamisesta täsmäämiseksi ja siten mielestäni mielekkäämmäksi työksi. Aikaa säästy aiempaan verrattuna paljon, kun samaa tietoa ei enää siirrelty käsin ohjelmasta toiseen. Raportointi johdolle oli ajantasaista. Suuri ero aiempaan verrattuna oli myös se, että nyt tapahtumia voitiin kirjata useammalle kalenterikuukaudelle ja vaikka kahdelle eri tilikaudelle samanaikaisesti. Tämä helpotti valtavasti tilikauden vaihtuessa. Uusi alkava tilikausi pysyi ajantasaista, vaikka edellinen tilikausi oli vielä kesken. Aiemmin tilinpäätösaikaan alkaneen uuden tilikauden kausiveroilmoituksia varten arvonnalisäverot täytyi laskea käsin ja täsmäillä myöhemmin, kun kirjanpito saatiin kirjanpito-ohjelmaan. Kaikki tällainen erillinen lisätyö tilinpäätösaikana ruuhkautti entisestään koko alkuvuoden.

³⁵ Kirjanpitolaki 6:1.3

³⁶ Mäkelä, Reponen, Pohjonen & Honkamäki, 2009, 20

Totesin Passeli2012:n toimivaksi ja edulliseksi ohjelmistoksi pienelle konsernille, jossa on melko vähän päivittäisiä liiketapahtumia. Ohjelmisto toimi myös erittäin hyvin rakennusaikanakin, jolloin päivittäisiä rakennusajan liiketapahtumia tuli runsaasti.

7.4 Kopioinnista itsenäiseen ajatteluun

Opinnäytetyön tavoitteena oli opettaa konsernitilinpäätöksen tekijää varautumaan tuleviin tilinpäätöksiin ja oppimaan tilinpäätöksen tekemistä ymmärtämällä matkimisen sijaan. Tein elämäni ensimmäisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksenkin vuonna 2011, jolloin en osannut lainkaan varautua etukäteen tulevaan tehtävään. Tein tilinpäätöksen ottaen mallia edellisen vuoden aineistosta. Onneksi tukenani oli silloin myös tilintarkastaja. Huomasin, että tilinpäätös on kaikkea muuta kuin pelkkä mekaaninen tee tilinpäätös -toiminto kirjanpito-ohjelmassa.

Pidin vuoden 2012 tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä jo huomattavasti helpompana prosessina kuin vuotta aiemmin. Olin osannut varautua tulevaan tilinpäätökseen täsmäämällä taseen tilejä pitkin tilikautta. Tarkastelin myös tuloslaskelman tilejä ja viennin oikeellisuutta kuukausittain. Tein hyvissä ajoin valmiiksi konserniyhdistelytaulukon ja tasekirjaa esivalmistelin ajoissa. Tampereen ammattikorkeakoulun liiketalouden tunneilta sain opastusta rakennusaikaisten menojen ja palkkojen oikeaan käsittelyyn jo tilikauden aikana. Käsittelimme kurseilla myös konsernitilinpäätöstä. Olin kuullut aiemmin erilaisista verotulolähteistä, mutta en ollut sisäistänyt niitä. Nyt, kun tilinpäätöksen yhteydessä jouduin jakamaan HAR-Group Oy:n pitkän tuloslaskelman kaikki tilit joko henkilökohtaisen toiminnan tulolähteeseen tai elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaksi, konkretisoitui asia.

Kirjanpito on haastavaa työtä. Lait, säädökset ja ohjeistukset muuttuvat, yritysmuotoja, yrityksiä ja yritysten sisäisiä käytäntöjä on erilaisia. Kirjanpitäjän pitää hallita varsinaisen kirjanpidon lisäksi myös yritysvero- ja arvonlisävero-oheistus. Omalla alallani myös rakennusalan käänteinen arvonlisävero tuottaa omat haasteensa. Teen työtäni itsenäisesti eikä minulla ole kollegoita omalla työpaikallani ohjaamassa tai neuvomassa minua. Koen olevani kirjanpitäjänä opintieni alkuvaiheessa. Ammattikorkeakouluopinnoistani olen saanut valtavasti tukea työtehtäviini, ja opinnäytetyön työstäminen opetti hakemaan omille tekemisilleni vahvistusta erilaisista tietolähteistä.

LÄHTEET

Asunto-osakeyhtiölaki, 2009

Elinkeinoelämän keskusliitto. 2011. Ennakkoperintä 2012. EK-Tieto Oy

Hautanen, P., Riihenmäki M. 2013. Keskustelu kevät/2013

KHT-yhdistys. 2011. Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön tilinpäätösmalli. KHT-Media Oy

KHT-yhdistys. 2012. Osakeyhtiön tilinpäätösmalli. KHT-Media Oy

Kiinteistö Oy Ideastart. Yhtiöjärjestys. 14.12.2006

Kiinteistö Oy Pirkkalan Vaittinportti. 13.10.2006

Kirjanpitoasetus. 1997

Kirjanpitolaki. 1997

Kirjanpitolausautakunta. 27.9.1999. Yleisohje suunnitelmanmukaisista poistoista

Kirjanpitolausautakunta. 7.11.2006. Yleisohje konsernitalinpäätöksen laatimisesta

Koivumäki, J., Kauppakamari. Jäsentiedote. 12.06.2013

Mäkelä, L., Reponen M., Pohjonen S. & Honkamäki T. 2009. Konsernitalinpäätöksen laadinta. Juva: WSOY

Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta, osakeyhtiön tuloverotus. Luettu 7.3.2013.
<https://www.vero.fi>